

General Motors 社の予算統制 について

——F. G. Donner の所論を中心に——

吉 村 文 雄

目 次

1. はじめに
2. GM社の管理機構
3. GM社の報告制度
4. GM社の予算統制
5. おわりに

1. はじめに

1920年代に確立した予算管理は、それ以来今日にいたるまで、大きな変革を加えられることなく計画設定と統制の手段として企業の内部管理に適用されてきた。それゆえに、確立期の予算管理を分析することは、企業の予算管理の原型を把握することにつながるとみることができる。

本稿は、確立期予算管理を代表する General Motors Corporation (以後、GMと略称する) の予算統制に焦点を当て、その構造を分析することによって予算統制の一典型とみなすその特質を明らかにすることを意図している。

2. GM社の管理機構

R. S. Kaplan は、「今日、企業が採用している実務、および原価会計に関

する指導的なテキストブックにおいて解説されている実務のすべては、事実上1925年までに発達したものである⁽¹⁾と述べて、現時点からみて過去60年間に、原価会計やマネジメント・コントロール・システム自体に変革がなかったことを強調している。そうであるなら、管理会計システムの支柱をなす企業の予算統制も1920年代の中葉には確立したとみなしなければならないであろう。われわれは、たしかにその点を、J. O. McKinsey の諸著書・論文、および N.A.C.A. 公報に掲載された諸論文等によって確認することができる。

だが、そこにいるまでのプロセスは複雑であった。筆者は、かつて、公共予算の先駆的意義に注目することによって、企業予算の基本的機能が調整機能であるとの見解を示してきた⁽²⁾。しかしながら、公共予算の長所を企業予算が受け継いだという見方は容認されうとしても⁽³⁾、そこでは、なお公共予算と企業予算との基本的な区別については論及してこなかった。もちろん、公共予算と企業予算との間に差違があるということは明らかである。問題は、企業予算の側からみて、最も重要な差違、つまり企業予算を公共予算と区別しうるその基本的な特徴を明らかにする点にあるといえる。

1920年代に斬新さを標榜して登場した予算統制(budgetary control)は、文字どおり統制にとりわけ注目することによって企業に適用された一つの管理手段とみることができるであろう。われわれは、このような特徴を当時のGMの予算統制のなかに見出すことができると考えている。そうであれば、GMの予算統制をとりあげて分析する必要がある。だが、そのまえに、GMが体系的予算統制を適用するにいたった事情を明らかにするために、まずは当時のGMの経営状況を要約して示すことにしたい⁽⁴⁾。

周知のとおり、1920年の不況は、深刻な影響を各企業に及ぼした。GMとて例外ではなかった。そのときすでに、それ自体は持株会社を改組して事業会社に転身していたとはいえ、その組織は、各事業所間を有機的・機能的に結びつける体系を内蔵していなかった⁽⁵⁾。そのために、不況に直面してたちまち経営困難に陥り、経営の立て直しをはかって外部資金を導入するとともに組織の革新を進める必要があった。GMが経営危機に陥った原因を E. Dale は、つぎのように分析している⁽⁶⁾。

彼は、「GMがむかえた困難の基本的な原因は、急激なきびしい景気後退

に直面したとき、GMに弾力性が欠けていたことにあった」ことを指摘したところで、実際の困難の原因をつぎのように例挙している。

(1) 予見力が不足していたこと、(2) 命令の統一性がなかったこと、(3) 各事業部にすばやいフィード・バックと自己制御が行われなかったこと、(4) デュラン (GMの社長) 個人としては、彼がGMの株式価格について過度の信念をもち、友人に対しては特権には義務がともなうはずだという安易な感情を抱き、景気の下降期にはっきりと失敗が認められたワンマン組織を維持したことであった。

こうした欠陥をとり除くために、みずからその経営の立て直しにあたった A. P. Sloan は、彼の起草による「組織研究」(Organization Study) のなかで、「この研究の目的は、GMの広範囲にわたる諸活動を貫く権限の系統を明確に定めるとともに、各部門を調整し、同時に従来指揮してきた効率を、そこなわないようなGMの組織を提示することである」⁽⁷⁾と述べて、市場の変化に適応しうるような組織の形成を狙いとして、組織の再構成をはかったのである。このようにして、GMは、1920年代に、1920年不況を契機にして市場適応を可能にする管理体制を時間をかけて確立することになるが、その中心的内容は、財務管理主導による最高調整機能を発揮しうる管理機構と管理制度を形成したことにある。⁽⁸⁾ GMは、分権組織を形成していたものの、各ユニットは、会社の統一方針のもとでそれぞれに独立して、設計、製造および販売系列の業績に責任を負わされていた。ところで、このような組織体では、要するに中央統制 (centralized control) と分権化に伴う個々の責任との調整が管理の中枢をなすことになる⁽⁹⁾。したがって、GMでは、事業部の活動を調整し、全事業部間の連絡を密にするためにさまざまな事業部間連絡委員会を頻繁に開いていた。これらの委員会は、主要な職能別活動ごとに、技術、販売、購買、労務管理等の委員会として設置され、若干の中央機構管理者とともに主要な事業部の重要な管理者によって構成されていた。調整は、これらの委員会のほかに社長によっても遂行された。つまり、このような調整は、全社的基本ポリシーが、財務委員会 (finance committee)、経営委員会 (executive committee) および事業部管理委員会 (operations committee) によって形成されることになっていたために、総合的に遂行される必要があったの

である。ちなみに、財務委員会は、配当率の決定など財務全般の統制を行い、経営委員会の任務は、「事業部に関する指標の承認、事業部の業績評価、その評価を基礎とする価格およびその他の全般的な企業政策の設定であったが、なかでも最も重要な任務となったのは、長期戦略とその遂行のための資源配分の計画策定であった⁰¹⁾」そして、この経営委員会を補佐する機関として主要事業部のゼネラル・マネジャーと経営委員会のメンバーのうち事業部活動に関係の深いゼネラル・オフィサーとで構成された事業部管理委員会が設置されたのであった。財務委員会の委員長には、やがて会長がなり、経営委員会の委員長には社長がなったように、これらの最高意思決定機関もハイアラキーの上層における階層をなすものであったといえる。このような組織が確立するまでには経営危機以後数年間を要したものの、このときに形成された経営組織の基本型は、今日にいたるまで継承されてきたとされている⁰²⁾。いま、この組織図を示せば、つぎのようになる⁰³⁾。

以上にみるように、GMの管理体制は、1920年代に近代的な形態をなしたといえる。

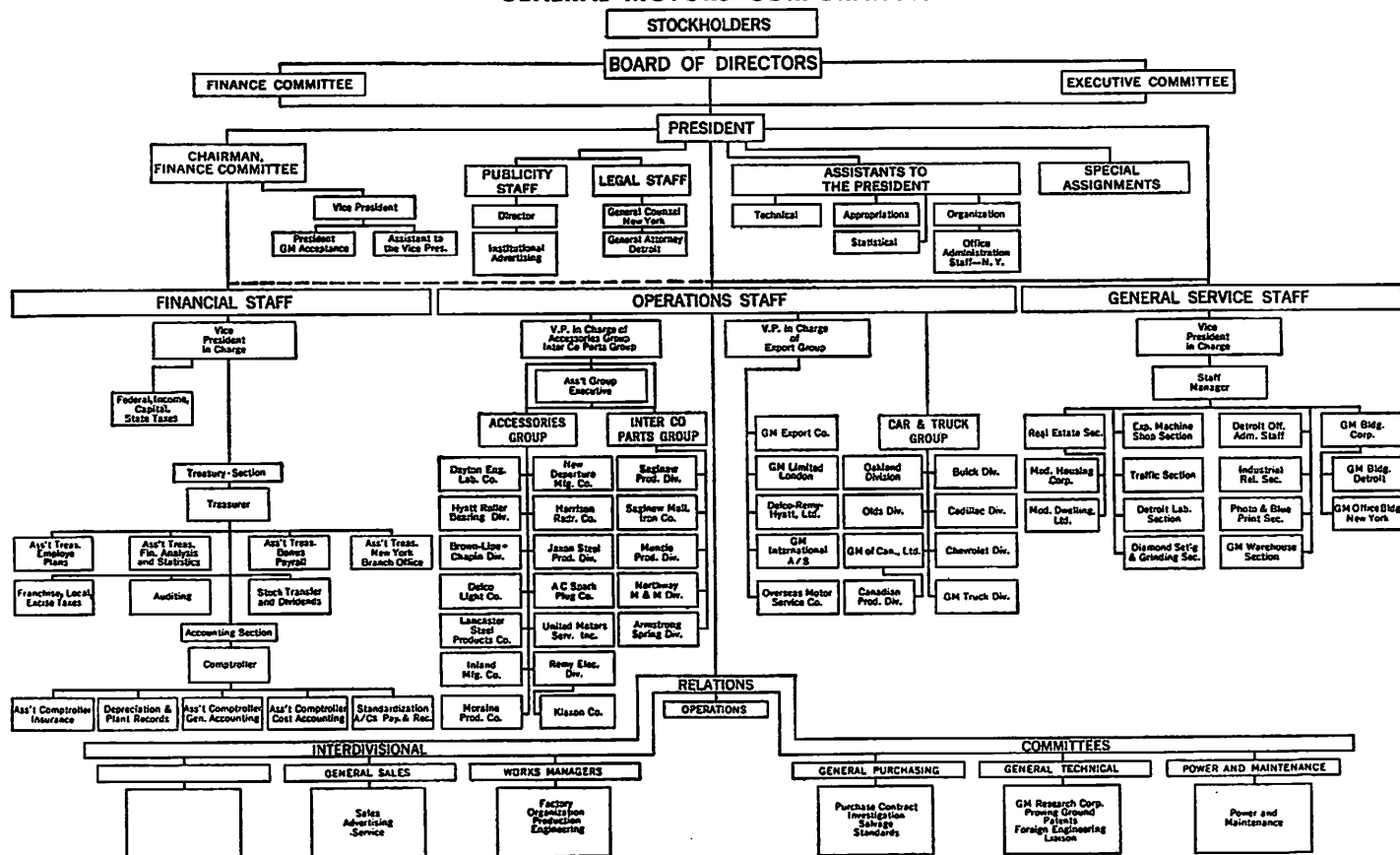
3. GM社の報告制度

さて、革新的な管理機構を一つの柱において展開された体制のもとでは、その一方でこうした新機構に適応する管理制度を構築することが、企業経営を成功へ導くためにも不可欠な条件をなしていたといえる。その点にかかわって、とりわけその基礎をなす報告制度と計数制度の拡充・改編は、1920年不況のさいに露呈した財務管理と在庫管理の欠陥を矯正し展開させるためにも、当面する最も重要な課題として認識されていたのである。

ところで、GMの管理革新が定着しつつあった時期におけるその管理制度について、とりわけGMの予算統制に焦点を当てて考察した論攻に、F. G. DonnerのGeneral Motors Budgetary Controlがある⁰⁴⁾。

彼によると、タイムリーな意思決定や年度途中での計画の修正を可能にする情報を確保するために、GMはさまざまな報告書を活用していたというのである⁰⁵⁾。しかしながら、1920年に経営危機をむかえるまで、このような報告書の有効利用は皆無にひとしかったようである。この点について、Daleは、

GENERAL MOTORS CORPORATION



JANUARY, 1925

資料：A. P. Sloan, My Years with General Motors, P. 115.

1920年までのGMの経営をいわゆるワンマン経営と特徴づけたところで、そこでの欠陥として、「会計をどういうふうにすれば業績改善のために利用できるか、理解できなかったこと」⁽¹⁶⁾および「需要との関係でどれだけ在庫が必要か、あるいは需要との関係で価格がどう動くかを彼らに示す統計はまったくなかった」⁽¹⁷⁾ことをあげて、報告・情報制度に不備があったことを指摘している。だが、危機克服策として採用された一連の措置のうち、当時最も重視された緊急課題の一つでもあった在庫管理の合理化策は、計数報告制度の拡充をもたらすものであった。購入資材の統制に出發した在庫管理問題は、製品在庫の管理へと拡張し、このことによってこの問題は販売予測だけでなく、自動車の生産ペースを整調する要素を含むこととなったのである。こうして、生産計画の基礎とすべき販売予測の確立が要請されることになった。この問題を解決するための一つの措置として、消費者需要を判断するための報告書がとりわけ重視されて、商況や自動車産業の動向に関する報告書が最も重要なものと考えられたのである。そのために採った方策の一つは、各事業部に対して、ディーラーから入手した情報に基づいてそれぞれが自動車製造ユニットごとに作成する報告書を10日ごとに提出するように要請したことである。GMは、最新情報を入手するために、これらの報告書を事後5日から10日以内に受け取れるシステムを確立した。これによって、新車の引渡し数、ディーラー在庫数および受注量等を敏速に把握するようになったのである。こうして、生産と販売とを需要に結びつけるこの10日ごとの報告書は、戦術的計画を適用するさいの基礎をなすものとなったのである。

一方、これとは別に、自動車産業全体の需要を見きわめるために、合衆国内の新車登録台数や合衆国およびカナダにおける自動車の生産台数に関する報告書を毎月入手していた。前者の月次報告書は、各月の締切り後30日以内に入手することにしていた。この報告書は、需要動向の予測として役立つだけでなく、市場占有度の推移のチェックも可能にしたのである。また、計画に有効性をもたせるために、各事業部は、本社に販売、生産、現金、支払勘定に関して毎日報告していた。これらの日次の報告書は、事後1ないし2日以内に集収され、これらの報告書を基礎とした会社全体の要約貸借対照表と要約損益計算書が毎日作成されたのである。この結果、事後2日以内に会社全

体に関する財務状況を把握することができるようになったのである。こうして、本社機構は、短期計画の進行を絶えず管理できる体制を確保するようになったのである。

一方、各事業ユニットは、貸借対照表をはじめ業務状況にかかわる通常の情報を含む財務・統計的報告書を毎月作成した。これらの個々の報告書に基づいて集合貸借対照表と集合損益計算書が作成され、それらは四半期ごとに公表された。以上のように、GMの報告制度においては、需要動向の把握を起点とする情報の敏速な伝達を全社的に遂行するところにその特徴を見出すことができる。

4. GM社の予算統制

GMは、上述の報告制度と計数制度を基盤として、長期計画および短期計画の手法を採用していた。

Donner の分析によると、短期計画設定は戦術的計画設定 (tactical planning) と呼びうるもので、近い将来の諸状況を決定し、このような諸状況を達成可能にする当座の計画の形成であるとされている。GMの予算統制にあてはめてみると、こうした計画設定の側面は、予測方法 (forecasting) と呼ばれ、予算に反映される政策の執行に影響を及ぼす¹⁰⁾というのである。

一方、長期計画設定は、戦略的計画設定 (strategical planning) と呼ばれ、「通常では、1年あるいはそれ以上の期間を扱う。それは、各種の予算に体现されるシステムティックな政策創案を含蓄している¹¹⁾」このように、長期計画設定に基づいて設定される予算は、当座の事情に合わせるように計画を年度途中で修正する場合の基礎予算となる。

Donner の分析に依拠するなら、GMの場合に、予算統制は長期と短期の計画設定と照応するものであると解することができる¹²⁾。その場合、予測形成の主要目的は、需要に生産を調整する点にあった。そこで、予測は、3ヵ月先までの活動について行われたが、このようにして作成された予測自体の精度というものは、長期計画の執行状況に重大な影響を及ぼすだけでなく、長期計画執行の基礎をなすものであった。このため、GMでは資源の長期的配分

や当座的活動を適切に管理するために、会社の全活動を含む予測を毎月作成することにしていたのである。

こうして、新車の出荷台数やディーラー在庫などの計画は、ディーラーから入手する10日ごとの報告書を基礎にその他の若干の統計的データを加味して決定された。これらの計画がたてられると、これを基にして自動車事業部内の月次の生産計画がたてられたのである。予定出荷台数や予定ディーラー在庫数に基づいて月々の新車生産必要量を決定することは可能であったからである。この生産計画は、当座的予測方法の基礎となったばかりでなく、4ヵ月間の詳細な予測損益計算書の基礎データを提供した。このことは、月次生産計画が必要在庫量の策定をとおして遂行される運転資本管理につながっていくことを意味している。運転資本必要量を統制する場合に最も重要なことは、提示された営業量 (volume) に在庫を調整することであった。在庫および購買に対するGMの統制システムでは、在庫および購買は、在庫が適正で均衡していて超過しないように、提示された生産計画にしたがって決められるべきとされていた。このため、予測期間外の購買計画は、特定の職権および特殊な情勢のもとで遂行されなければならなかったのである²⁰⁾。また、この予測生産計画は、社長によって批評されなければならなかった。計画自体に問題があれば、社長がみずから事業部と接触することがあったのである。したがって、このようにして設定された生産計画は、それぞれの事業ユニットに対して権威があるものとなったのである。以上のように、流通過程と生産過程とを総合する管理体制のもとで、それぞれの事業ユニットが設定した月次の予測を入手した本社は、それらを連結させて4ヵ月予測の見積集合損益計算書と見積集合貸借対照表を作成して、それらを当座の事業政策や財務政策に役立てるようにしていたのである。その結果、管理効果が著しく向上するようになったのである。なかでも、棚卸在庫の高い水準は1929年の急激な不況の要因ともなったのであったが、それでも1921年の情況に較べれば、顕著な改善効果がみられたといわれ、このことは、以前の景気後退期におけるそれについての経験から学びとったことによるものであったと解されている²⁰⁾。

一方、財務予測は、資本支出に関しても行われていたものの、主たる関心

を現金管理においていた。そして、毎月、予測期間における会社の現金残高についての日計見積りが作成されたうえに、3ヵ月先までの計画が設定されたのである。さらに、余剰資金を短期の政府証券に投資し、そのさいに配当支出、資本支出等の未来の資金需要を考慮して、当該証券の保有期間を決めるという政策をも遂行したのである。

以上のように、月次予測は、過去の経営活動の成果を示すデータと正確な需要予定に基づいて設定されなければならなかったものの、長期計画設定をとおして決定される標準 (standards) もそれに決定的な影響を及ぼしたのである。既述のとおり、長期計画設定は予算として体现されるから、長期計画設定の成果である標準は、年度予算において具現化されなければならなかった。一方、このような標準についての思考は、価格設定方式の体系ともつながっていたのである。そこで、価格設定方式と予算について述べなければならない。

GMは、製品価格設定を基本的には投下資本利益率およびプラント能力に照応した正常量という基本的2要因を考慮した予算基準 (budget standards) に基礎をおいて進めていた。この方式は、製品の標準価格 (standard price) を導出することになった。この価格は、一定期間一定の操業度のもとでの平均投資利益率を保証する製品価格のことであり、そこでの「長期平均投資利益率は、企業の健全な成長を維持しながら期待されうる最高の平均収益率について経営管理者が表現したものであって、達成可能な経済的利益」⁸⁹と考えられていた。一方、正常操業度のほうは、標準量と呼ばれて、「正常な年度において、一般的経営情況、季節的変動、モデル・チェンジの影響を考慮に入れても保証されうる理論的な設備能力での稼働率について、経営管理者が判断することによって決定された」⁹⁰しかしながら、GMは、こうした標準価格を決定する法則に全面的に固執したわけではなかった。というのは、現実には、標準価格と実際価格とに差異が生ずるのが常であったからである。そこで、標準価格設定の優越性についての認識は、それが実際価格や期待価格と比較するための基準を提供できるという点にあったのである。この点は注目されなければならない。標準価格についてのこのような考え方は、予算統制の発展に重大な影響を及ぼしたとみることができるからである。

ところで、各自動車事業部は、販売年度 (sales year) のはじめに、新年度の活動について全般的に分析することを実践していた。これは、具体的に価格調査となってあらわれた。この価格調査は、上述の文脈からも理解しうるように、売上高、コスト、費用、資本所要額の見積りを含み、これらは標準量と新年度に対して提示された操業度の両方であらわされたのである。実際には、事業部の年度予測であって、事業部の承認された予算基準を反映していた。そして、この価格調査は、各製品系列ごとの標準価格を展開させることにもなった。その結果、実践的考慮に基づく提案価格と会社の基本的価格政策との比較によって生じる差異を測定することができるようになったのである。

標準価格の決定は、提示された標準量に基礎をおく資本所要額、工場原価や営業費の標準設定を求めるものである。Donnerによれば、GM方式では、工場原価、次いで営業費がまず決められ、その後に投下資本利益率に基づいて利益額が決定される順序となっている。そこで、工場原価、営業費および利益額の合計は、製品の標準価格の計算書と照合されることになるのである。そのさい、標準価格に修正が施されれば、ただちに利益の増減変化をもたらす仕組みとなっていた。

さて、Donnerは、つぎのように述べている。「会社の価格政策の基本法則は、比較的単純であって、戦略的長期計画設定の基礎を形成する。価格調査による諸法則の期間的斟酌は、価格調査を可能にするばかりでなくモデル年間の諸活動をもコントロールするのに役立つ予算基準の設置を必要とする。予算基準をとおして業務統制を実行することは、まず第一に、基準が操業度および事業状況の変化に敏感であることを要する²⁰」。

ここに、企業予算に弾力性原理を導入しようとする意気込みが感じられる。実際に、GMでは、費用を固定費と変動費に分解することによって、予算基準を固定項目と変動項目に区分したのである。こうして、予算基準は年度内の短期的事業活動のコントロールにすぐれて適用されるようになったのである。これと同様のことは、投資項目に関してもみられる。例えば、設備資産に関する投資は固定項目とされ、運転資本は変動項目と考えられたのである。これは、製品系列別に投資額を弾力的に配分することを可能にした。この結

果、このいわゆる変動予算システムは、各事業部の実績を統制するのに投立ったのである。

結局、標準量に依拠した予算システムとはべつに、期待値に基づく計画も作成された。これを総括したものが、すでに承認されている個別の予算と企図する価格とに基礎をおいた年度予測であり、いずれも事業部の期待像を反映したものであった。もちろん、そこでの基準は、年度内に定期的にも行なわれた実績との比較を可能にする基礎数値を提供した。そこで、このシステムは、月次予測や当座的活動の成果を基礎的用具とする管理手段を提供したのである。いずれにせよ、GM では、これらの管理会計システムによって、実績の計画数値に対する乖離の度をすみやかに把握しうようになり、事業部の管理者が期待する業績目標を達成する方向での当座的統制を遂行しようとなったといえる。

ところで、年々決定される費用基準は、現想的基準ほどではないが、これらの基準を達成するためには何らかの改善策を必要とするような厳格さを内包していた⁽⁹⁾。それゆえに、予算基準通りの実績を確保するためには、各予算執行者は、かなりの負担を受容しなければならなかったといわれる⁽¹⁰⁾。このような制度のもとでは、実績を正確に追跡するとともに予算・実績差異分析をととしての統制が極めて重要となるから、この制度は責任会計システムとともに情報システムを発達させることになったのである。たとえば、自動車製造事業部のゼネラル・マネジャーは、業務費を予算許容額に抑えることに責任をもつ執行者とされていた。彼のところには、同じ事業部内の財務部門から工場経費の内訳項目のうち重要な6ないし8費目に限って記載された製造間接費に関する報告書が毎日届けられることになっていた⁽¹¹⁾。この報告書は、主要な事業部のプラントまたはグループ別に要約されて、当座的操業度によって調整された予算許容額と実績とを比較する内容をもつようにまとめられたのである。こうして、プラント・マネジャーは、この資料によって例外管理を実施することができたのである。つまり、この日次の報告書は、事後2日目にプラント監督者や職長に示達された。彼らは、それを日常の業務活動に関する統制のために役立てたのである。

以上のGM の管理会計システムについて、Donner はつぎのように要約して

いる。「戦略的計画を公式化するのに必要な長期計画設定は、システムティックで科学的なアプローチに基づいた周到な価格批評を毎年必要とする。標準は、単位工場原価、販売費および資本所要額に対して設定される。予算は、年度内における当座の業務統制の実施および近い将来の活動計画の基盤として貢献する。GM のこれまでの経験では、適正な予算統制がコスト低減と回転率の上昇を結果するということである」

ところで、コスト低減と回転率上昇の相乗効果は、当時すでにデュポン社において採用されていたいわゆるデュポン方式と照応させて理解することができる。デュポン方式の特徴は、まずもって資本利益率 (ROI) を売上高利益率と資本回転率に分解した点、別言すれば、資本利益率を算出する方程式に認められる。前者の売上高利益率は、それ自体をとりあげれば、結局コスト低減を強調することになる⁶⁹。このようにみえてくると、GM の予算統制は、売上高利益率および資本回転率の相乗効果の重要性を強調することによって、資本利益率を高めることを目的としていたといえる。この場合、GM が目標としたものは、年度利益の増大を達成することではなく、長期的事業活動に関する平均的満足資本利益率を得ることであつた⁶⁹。このことにも関連して、GM は、「生産と販売が“標準”あるいは“正常”な操業量すなわち80%稼働率であるときに、望ましい資本利益率を生ずる目標価格を設定する精巧な価格設定方式を案出した」⁶⁹のである。この方式は、標準価格と特定年度の提案価格との対比を通じて事業部の営業費を圧縮させる武器となつたばかりでなく、固定資産投資さらには運転資本投資をも射程におさめた財務統制方式であつた。したがって、「このような価格設定方式は、事業部の短期事業計画とトップ・マネジメントの財務戦略とを強く結びつける結節環を提供する」⁶⁹ことになつたのである。

ここで一つ注目すべきことは、価格設定方式に要素的に組み込まれた資本利益率指標が、事業部活動の効率を測定する主要な尺度として、分権化された事業部活動の調整にそれみずからの手段の機能によって貢献するものと認識されていたということである。この点について、Sloan は、「調整された統制を伴つた分権制を確立するのに必要な最後の鍵は、財務の側面にあつた」⁶⁹と述べたうえで、その一層具体的な展開は、トップ・マネジメントが

各事業部の活動を評価する手段にあると指摘されたのである。そして、この評価手段としては資本利益率が最も妥当であると考えられたのであった。こうして、GM では、トップ・マネジメントが予測を介して会社全体の財務方針と各事業部の期待業績とを調整しうる管理制度を確立したのである。⁸⁸⁾ 企業予算は、統一的企業会計制度の枠組みに依存して、上記の組織構造を基盤とする調整活動に貢献する計画設定と統制の計数的手段としての有効性を認められていたといえる。しかし、GM の予算統制の特徴は、各事業部の管理責任者区分別の変動予算システムを導入したことにある。この変動予算システムは、販売報告書を援用することによつて各事業所の管理責任者みずからが期待する業績目標の達成を可能にすべき当座の事業活動に対して修正行為を志向する事後的統制だけでなく、各事業部管理責任者別に達成目標の効果的な配分を可能にする事前的統制としても有効であった。このように、弾力性原理を基本線とする変動予算は、統制目的として著るしく有効であった。そこで、変動予算は、企業予算に固有の機能を遂行する手段を提供したのである。つまり、弾力的な統制の機能を企業予算にもたらしたといえる。

5. おわりに

GM は、1920年代には、主として自動車の製造と販売を営む事業会社であった。一方、同業者間の競争も激しく、GM では消費者需要に適應させるべき自動車のモデル・チェンジも行っていた。⁸⁹⁾ 新型の自動車を生産する場合には、通常において、販売価格を市場に発表するときの数ヵ月前にそれを決定していなければならなかった。しかも、この販売価格を決定するまでには、モデル期間の販売量および生産量、さらにその営業量に照応させたコストを事前に把握しなければならなかったのである。それゆえに、GM では、計画設定と統制を発展させる基礎がすでに形成されていたといえるであろう。また、1920年の経営危機は、組織形態および報告・評価システムを発展させることにもなった。こうして、長期計画の反映としての企業予算は、健全な組織構造と統一的企業会計制度に支えられて、資本利益目標を志向するかたちで当座的活動を統制するとともに、当座的・戦術的計画設定のための基礎予算と

して利用されたのである。このような管理活動においては、正確性よりもむしろ敏速な伝達を保証する報告制度と変動予算システムがきわめて有効であった。とりわけ、変動予算は、統制目的のために効果的な計数的手段であったのである。GMの予算制度において、企業予算の統制機能は、この変動予算によって与えられていた部分が大きいいえであるであろう。そうであれば、や、大胆にいうならば、企業予算の統制の枠組みは、変動予算を特徴づける弾力性原理によって貫かれていたとみることができるであろう。この点はまた、公共予算との異同性を特徴づけるものでもある。

本稿は、GMの予算統制をその確立期について論じたものであるが、その特質を裏付ける具体的な計算構造には論及していない。他の機会に検討することにした。

〔注〕

- (1) Robert S. Kaplan, The Evolution of Management Accounting, The Accounting Review, July 1984, P. 390.
- (2) 拙稿「企業予算の基本的機能——予算管理史研究の一視点」金沢大学経済学部論集, 第6巻第1号を参照されたい。
- (3) このような見解は、つぎの論文のなかにもみられる。
小林健吾稿「企業予算の新展開——マネジット・コストの予算管理——」企業会計, 第91巻第7号。
- (4) GM社の経営または管理会計システムについてのわが国の文献は、つぎのとおりである。
中川敬一郎稿「ジェネラル・モーターズ会社経営史」(脇村義太郎教授還暦記念論文集II)中村常次郎, 大塚久雄, 鈴木鴻一郎編「企業経済分析」昭和37年9月。宇野博二稿「アメリカにおける自動車工業の発達——会社金融を中心としてみた」学習院大学政経学部研究年報5, 1957年。伊藤淳巳稿「ゼネラルモーターズ会社の分権管理」経営研究(大阪市立大学)第39号。佐美光彦稿「自動車産業」玉野井芳郎編著「大恐慌の研究」1964年。下川浩一稿「ゼネラル・モーターズ社における管理体制改革の歴史的検討——A・D・チャンドラーの所論を中心に」富大経済論集, 第10巻第2号。同「事業部制の成立と財務管理(1)(2)」富大経済論集, 第13巻第4号, 第14巻第2号。下川浩一「米国自動車産業経営史研究」白桃書房1977年。山崎清「GM」中公新書, 昭和44年。
- (5) この点については, Alfred P. Sloan, Jr., My Years with General Motors, 1963, Chap. 1-3, 田中融二, 狩野貞子, 石川博友訳「GMとともに」ダイヤモンド社, 昭和42年, 1-3章のところで詳述されている。

- (6) Ernest Dale, *Great Organizers*, pp. 82—83.
- (7) A. P. Sloan, Jr., *op. cit.*, P. 52.
- (8) この点については、下川浩一稿「ゼネラル・モーターズ社における管理体制改革の歴史的検討—A・D・チャンドラーの所論を中心に」において、詳細に説明されている。
- (9) Cf., A. P. Sloan, Jr., *op. cit.*, PP. 139—140. 前掲訳書182頁。
- (10) 事業部管理委員会は、政策決定機関ではないが、政策についての批判検討を行っていた。Cf., A. P. Sloan, Jr., *op. cit.*, p. 113, 前掲訳書152頁。
- (11) Alfred D. Chandler, Jr., *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*, p. 462. 鳥羽欽一郎, 小林架装治訳「経営者の時代・下」793頁。
- (12) Cf., A. P. Sloan, Jr., *op. cit.*, p. 114. 前掲訳書152頁。
- (13) この組織は、GMに全く適合するものであったために、業績がよかった。それゆえに、爾来この組織の基本は長年維持されてきた。Cf., A. D. Chandler, Jr., *Strategy and Structure, Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, 1962, p. 140, 三菱経済研究所訳「経営戦略と組織」実業之日本社1967, 165—169頁。
- (14) この論文は、*The Accounting Review* (March 1932), pp.22—30, に掲載されている。Donnerの論考は、1920年代中葉以降におけるGMの確立された財務統制方式を対象にしているといえる。筆者は、Donnerが、GMの予算統制をととして公共予算と企業予算との異同性について分析する視点に注目している。
- (15) Cf., F. G. Donner, *General Motors Budgetary Control*, p. 24.
- (16) E. Dale, *op. cit.*, pp. 73—74, 前掲訳書96頁。
- (17) *Ibid.*, pp. 74—75, 前掲訳書96—97頁。
- (18) Cf., F. G. Donner, *op. cit.*, pp.22—23.
- (19) *Ibid.*, p.23.
- (20) 企業予算について、Donnerは明確に定義していないが、その文脈から把握するならば、計画を計数的に表現したもの、つまり経営管理活動に対する計数的手段とみているようである。
- (21) Cf., F. G. Donner, *op. cit.*, p. 25.
- (22) Cf., *Ibid.*, p. 26.
- (23) *Ibid.*, p. 26.
- (24) *Ibid.*, pp. 26—27.
- (25) *Ibid.*, p. 27.
- (26) Cf., A. P. Sloan, Jr., *op. cit.*, p. 147, 前掲訳書190頁。
- (27) Cf., F. G. Donner, *op. cit.*, p. 28.
- (28) GMでは、製造間接費を固定間接費、準固定間接費および変動間接費に分類していた。また、その原価計算システムにおいて、間接費は、直接的生産労働と関連づけて分析されていた。Cf., A. P. Sloan, Jr., *op. cit.*, p. 146. 前掲訳書190頁。
- (29) Du Pont社において、いわゆるデュポン・システムを創案した Donaldson BrownがGMに財務担当副社長として移ることによって、GMの財務管理方式がBrownの創案

によるところ大であることは周知のことである。Cf., R. S. Kaplan, *op. cit.*, pp. 396-401.

- (30) デュボン・システムは、デュボン・チャートによっても示される。それによれば、売上高利益率を分解していく道筋が示されており、それをたどっていくと、とどのつまりはコストの項目となる。この点については、J. Fred Weston, *Financial Analysis : Planning and Control*, *Financial Executive* (July 1965) pp. 40-48 を参照されたい。
- (31) Cf., R. S. Kaplan, *op. cit.*, p. 399.
- (32) *Ibid.*, p. 399.
- (33) *Ibid.*, p. 399.
- (34) A. P. Sloan, Jr., *op. cit.*, p. 140.
- (35) Cf., H. Thomas Johnson, *Management Accounting in an Early Multidivisional Organization ; General Motors in the 1920s*, *Business History Review* (winter 1978), pp. 490-517.
- (36) 1920年代におけるモデル・チェンジ政策は、GMに限られたものではなかった。ちなみに、GMは、1923年以降毎年新型の自動車を生産していた。Cf., A. P. Sloan, Jr., *op. cit.*, p. 167. 前掲訳書217頁。